

**Audience publique du 27 mars 2006**

Recours formé par

Monsieur ..., ...,

contre

une décision du **directeur de l'administration des Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro du rôle 20071, déposée le 7 juillet 2005 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 juin 2005, n° C 12903 du rôle, déclarant la réclamation introduite pour son compte le 4 avril 2005 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003 et 2004, tous émis le 9 mars 2005, recevable, mais non fondée;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 décembre 2005;

Vu le mémoire en réplique déposé par le demandeur au greffe du tribunal administratif le 22 décembre 2005 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise;

Où le juge-rapporteur en son rapport à l'audience publique du 15 février 2006, et Monsieur ..., ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

-----

En date du 4 avril 2005, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003 et 2004, tous émis le 9 mars 2005 en estimant que ce serait à tort que le bureau d'imposition a incorporé à la base fictive de son revenu mondial, servant à déterminer

le taux d'impôt, le montant brut de tantièmes étrangers perçus, dans la mesure où seul le montant restant après déduction des impôts étrangers les grevant devrait être pris en compte.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après appelé « le directeur », videra cette réclamation par décision du 29 juin 2005, en déclarant le recours recevable, mais non fondé.

A l'encontre de cette décision directoriale, Monsieur ... introduisit un recours en réformation par requête déposée le 7 juillet 2005.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le recours en réformation est recevable pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que le principe de la non double imposition prévu par les conventions contre la double imposition exigerait que le revenu étranger d'un contribuable luxembourgeois ne soit pas imposé plus lourdement que le même revenu d'origine luxembourgeoise.

Il expose que le taux d'imposition retenu dans ses bulletins d'impôt sur le revenu concernant les années 2002 à 2004 serait inéquitable et non conforme à la loi, étant donné que le taux d'imposition effectif supporté par lui sur son revenu brut global, compte tenu de l'impôt retenu à la source en Irlande, serait trop élevé par rapport à un même revenu brut mais d'origine exclusivement luxembourgeoise.

Il estime que le directeur n'aurait pas correctement appliqué la réserve de la clause de progressivité prévue par l'article 23 point 3 a) de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et l'Irlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Luxembourg le 14 janvier 1972, et approuvée par une loi du 13 décembre 1974, désignée ci-après par « la Convention », dans la mesure où la « *méthode* » suivie par le directeur aboutirait à « *gonfler* » la base imposable de son revenu, alors que l'impôt à la source, déjà retenu en Irlande, n'augmenterait pas ses facultés contributives et ne devrait dès lors plus être pris en considération pour déterminer le montant de son revenu global servant de base à la détermination du taux d'imposition.

Le demandeur affirme encore que « *l'impôt luxembourgeois de 20% sur les tantièmes également retenu à la source, est considéré comme dépense d'exploitation et peut être imputé sur l'impôt sur le revenu* ». Par analogie à la législation nationale, il devrait également être tenu compte de cette possibilité de déduction forfaitaire pour ses revenus de source irlandaise. Il considère qu'en refusant toute imputation de l'impôt retenu à la source en Irlande, le directeur aurait effectué un traitement discriminatoire quant à l'origine de ses revenus, « *les revenus de même nature (tantièmes) d'origine étrangère étant imposés plus lourdement que s'ils étaient d'origine luxembourgeoise* ».

Le délégué du Gouvernement conclut à la recevabilité du recours et réfute ensuite les arguments du demandeur pour conclure au caractère non-fondé du recours.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur précise qu'il ne contesterait pas le principe de la prise en compte du revenu étranger exonéré en vertu de la Convention pour le calcul du taux d'impôt global, mais que le litige porterait uniquement sur le montant net ou brut du revenu étranger à intégrer.

A ce titre, il estime que l'impôt irlandais retenu à la source sur les tantièmes ne serait pas un impôt personnel au sens de l'article 12 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », mais un impôt fixe, perçu indépendamment du revenu du bénéficiaire. Il en conclut qu'en appliquant une méthode de calcul du taux d'impôt global basé sur le revenu brut, sans égard à sa nature purement fictive, sans aucune déduction pour frais d'obtention ou d'exploitation et sans tenir compte de l'effet de la progressivité, le directeur aurait pratiqué une double imposition contraire à l'esprit de la Convention.

Il considère qu'une méthode de calcul qui traiterait un revenu exonéré en vertu de la Convention en fait comme un revenu non exonéré aboutirait forcément à un alourdissement de la charge fiscale, alourdissement d'autant plus sensible que l'impôt retenu à l'étranger serait élevé, ce qui serait un détournement de l'intention du législateur qui aurait visé à alléger le poids fiscal des contribuables disposant de revenus provenant de plusieurs pays.

Il soutient ensuite que du point de vue économique, la participation d'un résident luxembourgeois à l'administration d'une société dont le siège se trouve à l'étranger constituerait une exportation de services et que pour le calcul du produit national brut luxembourgeois, il ne serait pris en compte que les revenus de facteurs provenant du reste du monde pour leur valeur nette. Il en déduit qu'uniquement les revenus nets perçus à l'étranger devraient rentrer dans le revenu personnel du prestataire de service, surtout en considération du fait que les prélèvements effectués à l'étranger n'augmenteraient pas ses capacités contributives au Luxembourg. Ce serait dès lors à tort que le directeur a refusé d'intégrer uniquement le revenu net effectivement touché et rapatrié.

A titre subsidiaire, il relève que la prise en considération de la totalité du revenu brut étranger pour le calcul du taux d'impôt global serait discriminatoire, étant donné que le directeur n'appliquerait pas « *le même traitement aux tantièmes touchés par une société irlandaise qu'aux tantièmes touchés par une société luxembourgeoise* ». Il estime que « *le maintien d'une discrimination quant à l'origine de revenus de même nature serait contraire au droit communautaire, notamment aux articles 12, 14.2 et 90 du Traité CE* ».

Il est constant que le demandeur, en sa qualité d'administrateur d'une société irlandaise, perçoit des tantièmes qui, aux termes de l'article 15 de la Convention, sont soumis à l'impôt sur le revenu en Irlande.

En effet, aux termes de l'article 15 de la Convention « *les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat (...)* ».

Cet article confère le droit d'imposition à l'Etat de la source et ceci sans limitation du taux d'impôt. En effet, les tantièmes et autres rétributions similaires qu'un contribuable reçoit

en qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société sont imposables dans l'Etat du domicile fiscal de la société.

Lorsque la Convention accorde à un Etat contractant un droit exclusif d'imposition, l'autre Etat ne peut imposer le revenu ou la fortune en question, de sorte qu'en principe, la double imposition est évitée. Il s'agit du système d'exemption et en règle générale, les Etats qui appliquent ce système se réservent une clause de progressivité selon laquelle les revenus exonérés sont cependant pris en considération pour fixer le taux d'impôt grevant les revenus non exemptés.

En l'espèce, cette clause de progressivité est ancrée dans l'article 23 point 3) a. de la Convention, aux termes duquel *« lorsqu'un résident du Luxembourg reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables en Irlande soit directement, soit par voie de retenue, le Luxembourg exempté de l'impôt luxembourgeois ces revenus ou cette fortune, (...), mais peut pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune de cette personne, appliquer le même taux que si les revenus ou la fortune en question n'avaient pas été exemptés »*.

La clause de progressivité a été transposée en droit interne par l'article 134 LIR qui dispose que *« lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 »*.

Suivants les dispositions de cet article, il y a lieu de déterminer le taux d'impôt global applicable au revenu imposable ajusté, comme si les revenus étrangers exonérés devaient subir l'imposition dans le cadre du revenu mondial. Ainsi, dans le cadre de l'imposition, il y a lieu d'établir en premier lieu une imposition fictive, dans laquelle les revenus étrangers exonérés sont englobés. Ces revenus, positifs ou négatifs, sont à déterminer d'après les mêmes règles et principes que les revenus indigènes, conformément à notre législation nationale, notamment en ce qui concerne les déductions et abattements.

En l'espèce, le demandeur perçoit des revenus provenant de son activité d'administrateur d'une société située en Irlande. Ces rémunérations dites tantièmes touchées par les administrateurs font l'objet au titre de l'article 152, titre 2, (1) LIR d'une retenue à la source de 20%.

Dans le cadre de l'imposition personnelle du bénéficiaire, les tantièmes sont à ranger, en principe, dans la catégorie de revenus du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au titre de l'article 91 (1) point 2., qui dispose que *« est considéré comme bénéfice de l'exercice d'une profession libérale, le revenu net provenant des activités ci-après désignées, lorsque ces activités sont exercées d'une façon indépendante : (...) 2. l'activité des administrateurs, des commissaires et des personnes exerçant des fonctions analogues auprès des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives ou d'autres collectivités au sens des dispositions régissant l'impôt sur le revenu des collectivités (...) »*.

Les revenus provenant de l'activité des administrateurs sont, outre le fait qu'ils sont soumis à un impôt à la source de 20 %, soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef des

bénéficiaires. En droit interne, l'article 10 LIR définit la méthode de détermination du revenu, à savoir est pris en compte le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale qui est déterminé par comparaison de fortune, donc en principe sur base d'un bilan. Néanmoins les professions libérales peuvent également avoir recours au système de détermination du revenu par recettes-dépenses. Le contribuable peut donc déduire les dépenses d'exploitation liées à son activité conformément à l'article 45 LIR.

En l'espèce, il n'est pas contesté que le demandeur peut déduire de son revenu exonéré les dépenses d'exploitation qu'il a effectivement supportées. Néanmoins, il ne ressort d'aucun élément du dossier administratif à disposition du tribunal, que le demandeur aurait fait état de tels frais ni a fortiori qu'il aurait documenté l'existence effective de tel frais, de sorte que la non prise en considération de dépenses d'exploitation dans les bulletins litigieux ne saurait être reprochée ni au bureau d'imposition ni au directeur, ayant statué sur réclamation, étant précisé que la retenue à la source d'un impôt n'est pas à considérer comme dépense d'exploitation.

S'il est vrai que selon la législation en vigueur avant l'année d'imposition 2002, l'impôt sur les tantièmes était un impôt spécial non imputable sur l'impôt sur le revenu, mais déductible en tant que dépense d'exploitation dans le cadre de l'imposition personnelle du bénéficiaire, néanmoins cet impôt spécial fut abrogé par la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects et remplacé par une retenue d'impôt à la source imputable sur la cote de l'impôt sur le revenu. Ainsi, en cas d'imposition par voie d'assiette, l'impôt retenu à la source est imputé sur la cote d'impôt sur le revenu fixé.

Il en résulte que le demandeur, dans le cadre de son revenu exonéré, ne saurait pas non plus prétendre à se voir accorder la qualification de dépense d'exploitation pour l'impôt à la source retenu en Irlande.

Pour le surplus, comme l'a relevé à bon droit le délégué du Gouvernement, aucune disposition légale ou réglementaire ne prévoit de déduction forfaitaire sur les tantièmes, de sorte qu'aucune dépense d'exploitation ne saurait être retenue dans le chef du revenu exonéré du demandeur.

Le demandeur pour conclure encore à la déductibilité au Luxembourg de l'impôt retenu en Irlande, soutient qu'il ne s'agirait pas d'un impôt personnel, mais d'un impôt fixe, perçu indépendamment du revenu touché par le bénéficiaire.

En ce qui concerne la nature de l'impôt prélevé en Irlande, il y a lieu de retenir que les impôts personnels sont définis comme des impôts qui tiennent compte de la situation spécifique du contribuable et se distinguent des impôts réels qui en font abstraction, comme p.ex. l'impôt foncier qui est un impôt qui tient compte uniquement des caractéristiques du bien immobilier et non pas de la situation du propriétaire. Il en est de même de l'impôt commercial communal. La retenue à la source sur les tantièmes ne revêt pas la qualité d'un impôt réel, mais s'attache à la personne du contribuable et il est irrelevant à cet égard qu'il s'agit d'un taux fixe ou variable d'impôt, le taux n'ayant aucune incidence sur la qualification de la nature de l'impôt.

Ainsi, en application de l'article 12 LIR « (...) ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après

énumérées : 3)a. *l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur la fortune, les droits de succession ainsi que les impôts personnels étrangers, sans préjudice toutefois de la disposition prévue à l'article 13 ci-après* ». Il s'ensuit que ces impôts ne sont pas susceptibles de ranger parmi les dépenses d'exploitation pour diminuer, comme le prétend le demandeur, le bénéfice à intégrer à la base fictive.

En vertu des dispositions de l'article 13 LIR point 1 *« en ce qui concerne les contribuables résidents, sont déductibles dans les différentes catégories de revenus nets les impôts personnels étrangers pour autant que lesdits impôts étrangers frappent des revenus nets imposables au Grand-Duché et non visés à l'article 156 »*.

Il est constant que les tantièmes du demandeur constituent des revenus exonérés au Luxembourg en vertu de la Convention, de sorte à ne pas tomber dans le champ d'application dudit article. En effet, il est également précisé au point 2 dudit article que les impôts personnels étrangers ne sont pas susceptibles d'être imputés sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois, lorsqu'il s'agit de revenus exonérés en vertu d'une convention tendant à éviter la double imposition. En effet, les exceptions contenues dans cet article se réfèrent à la déduction des impôts étrangers dans l'hypothèse où, contrairement au cas d'espèce, la double imposition est éliminée par la méthode de l'imputation et non de l'exonération.

Force est dès lors de retenir que les impositions des années 2002 à 2004 sont, en tous points, conformes à la loi luxembourgeoise.

Finalement en ce qui concerne le reproche adressé au directeur en ce qu'il ne réserverait pas le même traitement aux tantièmes touchés par une société irlandaise qu'aux tantièmes touchés par une société luxembourgeoise, ce qui serait constitutif d'une discrimination quant à l'origine de revenus de même nature, contraire au droit communautaire, il a y lieu de retenir que les tantièmes irlandais sont soumis à l'imposition irlandaise et non luxembourgeoise en vertu de la Convention, de sorte qu'il n'appartient pas aux autorités fiscales luxembourgeoises de traiter les tantièmes irlandais de la même manière que les tantièmes luxembourgeois pour lesquels un droit d'imposition leur est attribué.

A défaut d'harmonisation de la fiscalité entre les différents Etats membres de l'Union Européenne, des divergences d'imposition, découlant de l'application de taux et de règles d'imposition différents, sont inévitables en cas de revenus provenant d'une pluralité d'Etats, sans qu'une divergence de ce type ne s'analyse pour autant en un traitement discriminatoire ou une double imposition envers le contribuable.

S'il est en effet vrai qu'en vertu d'un taux d'impôt élevé prélevé par les autorités irlandaises, la prise en considération des tantièmes *« bruts »* pour déterminer le taux d'impôt sur base d'un revenu mondial peut conduire à une imposition plus lourde au Luxembourg, il n'en reste pas moins que ce résultat est une conséquence directe du mécanisme de répartition des compétences retenu par la Convention entre les deux Etats et des taux d'imposition pratiqués respectivement par les Etats contractants, de sorte à constituer l'expression d'une volonté politique souveraine de deux Etats qu'il n'incombe pas au tribunal de juger, même si, comme en l'espèce, le résultat est en défaveur du contribuable. En effet, l'application de la règle du taux effectif est légitime, car l'effet d'une convention internationale est de soustraire certains revenus de source étrangère à l'assiette de l'impôt, mais non à la progressivité qui est de l'essence de l'impôt sur le revenu au Luxembourg.

Il résulte des développements qui précèdent que le recours laisse d'être fondé dans tous ses moyens et doit partant être rejeté.

### **PAR CES MOTIFS**

Le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,  
reçoit le recours en réformation en la forme,  
au fond le déclare non justifié et en déboute,  
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 27 mars 2006 par:

Mme Lenert, vice-président,  
Mme Lamesch, premier juge,  
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. SCHMIT

s. LENERT